

La théorie du bilan : définitions et incidences sur la détermination du bénéfice des entreprises

Les techniques de détermination de l'assiette des bénéfices imposables

1917 : le législateur pose l'impôt sur le revenu mais ne définit pas le revenu imposable.

> La théorie de bilan (techniques construites par voie jurisprudentielle) y répond. Or, dès l'origine, la JP du CE s'est opposée à la doctrine fiscale.

- Définition traditionnelle du revenu : les fruits opposés au capital (les revenus sont les produits normaux et périodiques résultant d'une activité professionnelle, pour les entreprises).
- C'est la « *conception du compte d'exploitation* » : *uniquement les bénéfices tirés de l'exploitation d'entreprises.*
- Elle est apparue très vite comme *trop restrictive pour l'administration fiscale* car elle faisait échapper à l'administration fiscale des profits ne résultant pas de l'exploitation d'entreprises : l'administration fiscale fait adopter par voie législative la théorie du bilan (notion extensive du bénéfice imposable).

§ 1 La définition de la théorie du bilan

- *L'art 38-1 § 2 du CGI : « le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation »* L'objectif est de faire rentrer dans le bénéfice imposable tout les profits faits par l'entreprise.
- Permet d'englober 1/ les *bénéfices tirés de l'activité normale* et 2/ les *profits tirés d'opérations qui ne se rattachent pas au fonctionnement normal de l'entreprise* (dont les cessions d'immeubles).
- Cette définition apparaît *encore trop restrictive pour l'administration fiscale*. Donc *nouvel art 38 § 2 du CGI : « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt »*. Définition consacrant la *théorie du bilan* : inclue tout les enrichissements de l'entreprise même lorsque ceux-ci ne résultent pas de l'activité de l'entreprise, on prend en compte les résultats.

§ 2 Les conséquences de la théorie du bilan

- Elle fait dépendre la comptabilité de l'assiette imposable dans la comptabilité.
- Elle conduit à une individualisation comptable de l'entreprise, le droit fiscal ne devant connaître que ce qui figure au bilan.

A/ Le lien entre comptabilité et fiscalité

L'entreprise dispose-t-elle d'une liberté d'inscription au bilan de tel ou tel élément ?

1/ La règle

Problème : les règles comptables coïncident-elles avec les exigences du droit fiscal ?

Réponse de principe dans l'art 38 quater de l'annexe 3 du CGI : *Le droit fiscal doit tenir compte et respecter les définitions édictées par le plan comptable général dans la mesure où ces définitions ne sont pas incompatibles avec les règles fiscales.*

Arrêt de principe du 14 mars 1984 du CE : *dans le silence de la loi fiscale doit être retenue les règles et les principes comptables pour la détermination du bénéfice imposable.*

Concrètement pour la détermination du bénéfice imposable on va retenir le résultat comptable auquel on impose un retranchement des limites extra-comptables pour définir le bénéfice imposable (pour tenir compte des règles fiscales -15 ou 20 - contrairement aux règles comptables, afin de pouvoir remplir la déclaration de résultats fiscaux). Cela implique que l'entreprise tienne une comptabilité et dresse un bilan.

2/ Les conséquences de la règle

1/ Le bénéfice imposable doit être dégagé annuellement : en principe l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, sauf si l'entreprise choisit une date d'ouverture différente du 1 janvier (mais elle doit conserver une durée d'exercice annuel).

2/ Si l'entreprise ne pose pas de bilan : l'administration se substitue et dresse un bilan d'ouverture et de fermeture pour la période sans bilan. Cette période fera l'objet d'un redressement.

3/ Contrainte du principe de l'indépendance des exercices : l'entreprise n'a pas le choix des opérations effectuées à l'exercice. Elle doit obligatoirement rattacher les produits et les charges à l'exercice au cours duquel ces produits et ces charges ont été constatés.

Cette règle a une *conséquence juridique* : la *règle de l'indépendance des exercices interdit aux entreprises de tenir compte de la rétroactivité des actes juridiques qu'elle a pu passer (CE, 25 nov 1974)* : Les événements, conventions, décisions juridictionnelles qui emportent des conséquences rétroactives ne peuvent affecter les bases de l'impôt hors des limites de l'exercice ou de la période de l'imposition au cours duquel ils interviennent.

Ex : une entreprise a une convention avec un effet résolutoire pour 2001. La convention apporte une plus-value imposable rattachée à l'exercice 2001. En 2002, survient l'événement qui entraîne la résolution de la convention. La modification de l'exercice 2001 n'est pas possible, mais en 2002, l'entreprise pourra inscrire la perte engendrée par la résolution.

B/ L'identification comptable du patrimoine professionnel de l'exploitant individuel

L'entrepreneur individuel : *patrimoine partagé* entre les biens affectés à l'exploitation et les biens de son patrimoine non-professionnel.

Détermination des bénéfices de l'entreprise : bilan d'ouverture par rapport de celui de la fermeture.

Problème : savoir si l'exploitant individuelle a une liberté d'inscription des biens d'affectation professionnelle.

Solution (revirement : arrêt CE 24 mai 1967) : l'exploitant a la *liberté d'intégrer ou non dans l'actif professionnel un immeuble* indépendamment des liens pouvant exister entre l'immeuble et le fonctionnement de l'entreprise.

Raison : le *silence de la loi fiscale* sur la nature des biens pouvant être inscrit à l'actif de l'entreprise et la *liberté de gestion de l'exploitant de son patrimoine*.

Le *passage de l'un à l'autre des patrimoine de l'immeuble* : vente au regard de l'impôt. L'individualisation va conduire à des *impositions qui ne correspondent à aucun profit* pour le contribuable.

Liberté d'inscription au bilan valable pour les immeubles, étendue par la JP du CE à d'autres éléments à l'*exception du fonds de commerce et des stocks* qui doivent toujours être inscrits au bilan de l'entreprise individuelle.

§ 3 L'opposabilité des écritures comptables

A/ Le rejet des comptabilités non probantes

Lorsque l'AF fait un contrôle de la comptabilité des entreprises et constate qu'il y a des *lacunes*, qu'il n'y a *pas de pièces justificatives* et des lors *ne peut servir à assoir l'impôt* : sous contrôle du juge, l'*AF est fondée à rejeter la comptabilité*. Conséquences :

- Le *dialogue* entre l'AF et le contribuable devient *impossible*.

- La procédure contradictoire est écartée : l'AF va pouvoir *unilatéralement reconstituer le bénéfice probable de l'entreprise, selon une procédure de taxation d'office* (mettant la comptabilité à part, l'AF, selon des méthodes d'approximation, reconstitue le CA et le bénéfice probable de l'entreprise, sous le contrôle du juge fiscal).

B/ La valeur des écritures comptables probantes

Suppose que la comptabilité retrace assez aisément l'activité de l'entreprise. Mais ne se trouve pas exclue des erreurs isolées (peut être importantes) contenues dans la comptabilité.

Le problème : savoir si ces erreurs peuvent être rectifiées sans conséquences fiscales pour le contribuable (selon quelles soient volontaires ou non) .L'AF peut-elle les remettre en cause ? Réponse donnée par la JP fiscale.

1/ La JP fiscale procède à la distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion.

Distinction apparue en 1961 dans un arrêt du CE (BIC et IS) : il existe 2 catégories d'écriture :

- L'"*erreur comptable*" : des écritures susceptibles de rectifications en cas d'erreur (commise de bonne foi)
- La "*décision de gestion*" : des écritures qui sous-tendent des choix fiscaux ouverts. Ces écritures ne sont pas rectifiables

a/ L'erreur comptable

Il faut que soit réunie un certain nombre d'éléments :

- Il faut que la *transcription en comptabilité d'une operation faite en entreprise soit obligatoire* : que l'entreprise n'est, de par la loi fiscale, aucun choix (l'entreprise est en situation de compétence liée).

- Elle peut se tromper en commettance 2 types d'erreur :

- *L'erreur de fait* : il se trouve que pour certaines raisons, l'entreprise ait fait abstraction d'une operation materielle.
- *L'erreur de droit* : l'entreprise a mal interpretee la loi fiscale et ceci a une incidence sur une ecriture comptable (ex. rattachement des créances et des dette a tel ou tel exercices).

- *L'erreur doit être commise de bonne foi* : l'erreur doit avoir ete involontaire (circonstances de fait).

b/ La décision de gestion

- La décision de gestion est *une ecriture comptable qui traduit un choix fiscal de l'entreprise* : décision de proceder a une ecriture ou a un ensemble d'ecritures comptables dont *la passation est facultative* en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouvertes.
- La JP a considere que *ce choix ne pouvait être ouvert que par la loi, un acte reglementair ou par la JP*, mais non des choix ouverts par la doctrine fiscale (pas autorisee par la loi). Ex. le choix pour l'entrepreneur individuel d'inscrire un immeuble soit au bilan de l'entreprise soit dans le patrimoine professionnel.

Liste de décisions de gestion :

- Choix de la methode d'amortissement : amortissement lineaire ou degressif
- La contitution d'une provision
- L'imputation d'un déficit sur les résultats beneficiaire des exercices suivant
- La décision de reviser la valeur comptable de certains éléments de l'actif

2/ L'incorrection comptable delibérée

Les éléments constitutif :

- Il faut que l'entreprise ait *l'obligation de traduire telle ou telle operation par une ecriture comptable*
- La *traduction comptable de l'operation est infidele*, mais cette traduction infidele est *volontaire*. Elle peut avoir pour but (souvent) de frauder l'impôt. Mais cette traduction peut parfois avoir pour effet de soumettre l'entreprise a une imposition plus elevee que celle reellement due.

Exemples de cas : faire passer les créances d'un exercice sur un autre, l'omission volontaire de la comptabilisation de charges, la manipulation d'éléments d'actifs utilises à la hausse, en vue de presenter une situation financiere acceptable aux banques prettant a l'entreprise.

3/ Le traitement fiscale des differentes ecritures comptables

a/ Le traitement des erreurs comptables

Les erreurs comptables peuvent être *rectifiées à l'initiative de l'AF ou du contribuable* :

- L'AF peut faire un contrôle sur pièces ou sur comptabilité : on constate l'erreur, l'AF la rectifie et en tire les conséquences sur le bénéfice imposable.
- Le contribuable ne va pas pouvoir rectifier lui-même sa déclaration (la déclaration est opposable aussi bien au contribuable qu'à l'AF) : si l'entreprise veut rectifier son erreur, elle doit ouvrir un contentieux et doit prouver que la déclaration est erronée en raison d'une erreur commise de bonne foi entachant la comptabilité. L'entreprise a intérêt à faire la rectification que s'il y a eu surimposition. L'AF procédera à la rectification et prononcera ensuite une décharge partielle de l'imposition.

b/ Le traitement des décisions de gestion

Intangibilité totale de l'écriture fiscale : elles sont définitives dans leur principe et sont opposables à l'AF qui ne peut les rectifier, et au contribuable qui ne peut en demander la modification (si après tout le contribuable se rend compte que le choix est défavorable, il est lié par son choix ; si l'AF estime que ce choix n'a pas été opportun, elle ne pourra le rectifier).

c/ Le traitement des incorrections comptables délibérées

Rectifiables uniquement par l'AF (non le contribuable) et sont suivies d'un redressement fiscal : l'AF sachant ces écritures fictives (elles gonflent l'écriture imposable), pourra maintenir la base imposable alors qu'elle est fautive et donc contraindre à payer un impôt supérieur.

C/ Les faits de l'interdépendance des écritures comptables

Certaines erreurs peuvent être *rectifiables* : ces erreurs vont se reporter d'un exercice à l'autre (ex. en 1998, la STE A qui a un bien fait partie de son actif immobilisé, valorisé 200 alors que la liquidation est de 400 : au bilan des exercices suivants, il faut des rectifications). La rectification se combine avec la mise en œuvre des règles du droit de reprise. *L'AF n'a pas la possibilité de rectifier sans limite*, L69 CGI pose une *limite au droit de reprise* : il expire à la fin de la 3^e année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû.

Problème : si l'origine de l'erreur est une écriture passée en période prescrite :

Revirement du CE le 31 octobre 73 : le droit de correction symétrique des bilans se trouve circonscrit dans le délai de reprise. L'AF peut corriger les erreurs comptables pendant toute la période couverte par le droit de reprise sous réserve de ne pas rectifier le premier exercice de la période non prescrite. Solution très critiquée (même au CE).

Il y a une intangibilité fiscale du bilan de clôture du dernier exercice prescrit : c'est défavorable pour le contribuable car il sera redressé au titre de premier exercice non prescrit.

§ 4 La remise ne cause des opérations faisant l'objet d'une écriture comptable régulière : la théorie de l'acte anormal de gestion

1/ Notion

Le problème est de savoir si l'AF est fondée à estimer que certaines opérations ne lui sont pas opposables car elle estime qu'elles n'auraient pas dû être faites par l'entreprise.

Le principe est que l'AF ne doit pas se substituer à l'entreprise dans ses choix de gestion, sous réserve des choix qui sont délibérément contraire aux intérêts mêmes de l'entreprise. Ces choix, faits de manière déraisonnable, sont considérés comme des actes anormaux de gestion (théorie purement jurisprudentielle). Des opérations objectivement catastrophiques pour l'entreprise, mais entrant dans l'objet social ne sont pas des actes anormaux de gestion.

Le CE a développé cette théorie des actes anormal de gestion : ce qui était anormal pouvait être remis en cause par l'AF. Donc remise en cause de l'écriture comptable

Acte normal de gestion : un acte fait dans l'intérêt de l'entreprise et susceptible de lui procurer des avantages matériels (financiers) ou immatériels.

2/ Les types d'actes anormaux de gestion

- *Actes anormaux de gestion* : actes s'analysant en des *liberalités faites en faveur de tiers* (dirigeants ou d'autres entreprises). Ex. :

- Abus de biens sociaux

- Les différentes libéralités consenties par une entreprise à une autre : les abandons de créances, les avances ou prêts sans intérêts. Ce type de libéralité est présumé acte anormal de gestion car il n'entre pas dans un objet social. Mais ces opérations peuvent être considérées comme des actes normaux de gestion si l'entreprise démontre qu'il y a un intérêt pour elle à consentir ces avantages.

- La qualification d'acte normal de gestion est indépendante de la licéité de l'opération : une opération qui peut être sanctionnée pénalement peut être considérée comme acte normal de gestion. Ex. :

- Commissions versées en vue d'obtenir un marché (le versement de la commission est déductible s'il apparaît qu'il était indispensable pour obtenir le marché)

- Une société pour sa survie fait des opérations illégales (violation de la concurrence). Ces amendes pourront être considérées comme déductibles.

3/ Régime

Si l'AF constate l'existence d'un acte anormal de gestion :

- Elle va refuser de tenir compte de l'opération
- Elle va procéder, en conséquences, à la rectification des écritures comptables
- L'AF va aussi contrôler la société bénéficiaire de l'abandon de créance. Il va y avoir un double redressement chez l'auteur de la libéralité et chez le bénéficiaire. Cette remise en cause implique que l'entreprise n'ait pas agi dans son intérêt strict.